Les retenues à la source

(Version 2005)

Chapitre 12 - Les rémunérations versées aux non résidents passibles de retenues à la source

Le régime fiscal des rémunérations versées et opérations réalisées avec les non résidents est déterminé par :

- Soit les dispositions de droit commun, en l'absence de convention de non double imposition avec le pays de résidence du non résident ;

- Soit les dispositions de la convention de non double imposition conjuguées avec les dispositions de droit commun interne lorsqu'il existe une telle convention.

La détermination du régime applicable dépend aussi de la qualification de la rémunération ou de l'opération visée. En effet, le régime fiscal applicable aussi bien au niveau du champ d'application de l'impôt tunisien (caractère imposable ou non) qu'au niveau des modalités de l'imposition (régime et taux de la retenue à la source) sont fonction de la catégorie de revenus à laquelle se rattache la rémunération ou l'opération.

À titre d'exemple, il est généralement utile de distinguer entre honoraires et redevances car certaines conventions accordent une franchise d'imposition pour les honoraires dans les pays de la source.

À ce sujet, selon Monsieur Mabrouk MAALAOUI [1], «lorsque les services rendus ou les activités déployées à titre indépendant par des personnes physiques relèvent à la fois du domaine d'application des professions indépendantes et des redevances (travaux d'études, d'ingénierie, assistance technique...), ils seront soumis au régime fiscal applicable aux redevances» [2].

Il conclut en émettant la règle d'interprétation suivante [3] : «lorsqu'on est en présence de plus d'un article qui traite du même revenu, c'est le moins général si non le plus précis qui s'applique».

Section 1. Les traitements et salaires, pensions et rentes viagères

§ 1. Régime fiscal des étrangers employés en Tunisie

Le BODI (Texte DGI n° 90/36, Note commune n° 31, pages 145 et 146) rappelle que les différentes conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et d'autres pays précisent que les rémunérations qu'un résident d'un Etat étranger reçoit au titre d'un emploi salarié exercé en Tunisie sont imposables en Tunisie.

Cependant, l'intéressé demeure imposable dans son pays d'origine si les **trois conditions cumulatives** suivantes sont remplies :

1- le bénéficiaire séjourne en Tunisie pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de l'année fiscale considérée ; et

2- les rémunérations sont payées par un employeur ou au nom d'un employeur qui n'est pas résident en Tunisie ; et

3- la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe en Tunisie.

Ainsi, il suffit que l'une de ces trois conditions ne soit pas remplie pour que toute personne n'ayant pas une résidence habituelle en Tunisie mais y exerce une activité salariée supporte l'impôt sur le revenu en Tunisie et non pas dans son pays d'origine et ce, à raison des seuls revenus de source tunisienne.

Il s'ensuit que le personnel expatrié qui exerce une activité salariale auprès d'une entreprise établie en Tunisie doit supporter l'impôt à concurrence de la rémunération de source tunisienne qui lui est servie.

---

1 In Conventions de non double imposition et droit commun tunisien en matière d'IRPP et d'IS - PriceWaterhouseCoopers 1998 - page 124.

2 Il en est de même des services d'architectes et de formation.

3 Op. cit, page 20.

À cet effet, les employeurs de personnes n'ayant pas une résidence habituelle en Tunisie sont tenus d'effectuer la retenue à la source sur toute rémunération servie à ces personnes quelle que soit la durée de leur séjour en Tunisie.

Il en est de même des pensions et rentes viagères au titre d'un emploi antérieur versées par un organisme tunisien à un non résident. Cependant, la plupart des conventions fiscales attribuent l'imposition des pensions et rentes viagères au pays de résidence du bénéficiaire et non en Tunisie.

La retenue à la source sur les traitements, salaires et pensions versés à un non résident ne prennent pas en compte les déductions pour charges de famille. Dans une prise de position (courrier n° 1178 du 14 juillet 1998) [1], l'administration fiscale a considéré que les salariés, qui ne disposent pas du lieu de leur résidence habituelle en Tunisie et qui ne sont de ce fait soumis à l'impôt sur le revenu tunisien que sur leurs salaires de source tunisienne, ne peuvent prétendre aux déductions pour charges de famille.

§ 2. Régime fiscal applicable aux tunisiens expatriés à l'étranger

Sauf disposition particulière d'une convention fiscale internationale, lorsqu'un tunisien est détaché à l'étranger, sa rémunération est passible de la retenue à la source en Tunisie si les deux conditions suivantes sont remplies :

1) Le salaire est payé par un employeur tunisien et non rattaché à un établissement stable à l'étranger.

2) Il n'est pas soumis à l'impôt à l'étranger dans le pays de la source en raison de sa rémunération à l'étranger.

Néanmoins, l'indemnité d'expatriation est exonérée pour certaines activités réalisées à l'étranger.

Section 2. Honoraires, commissions, courtages, loyers et autres rémunérations non commerciales

§ 1. Les honoraires

Les honoraires qui désignent, au sens fiscal, les rémunérations de certaines activités libérales sont soumises à une retenue à la source calculée au taux de 15% sur le montant versé au prestataire non résident, taxe sur la valeur ajoutée comprise.

TVA sur honoraires versés aux non résidents : La TVA au taux de 10% est soumise à une retenue à la source pour son montant total.

Retenue au titre de l'impôt sur le revenu : Les honoraires versées à des personnes physiques sont, sauf disposition plus favorable résultant d'une convention de non double imposition, **passibles d'une retenue à la source** libératoire au taux de 15% calculée sur le montant TVA comprise.

Cas où le cabinet étranger est résident d'un pays ayant conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie : Certaines conventions de non double imposition n'imposent les honoraires de source tunisienne versés à des personnes physiques ressortissant de l'autre Etat que lorsqu'ils sont supérieurs à un certain montant fixé par la convention :

Conventions	Montant au delà duquel les honoraires de source tunisienne sont imposables (En monnaie étrangère ou l'équivalent en DNT)
Convention Tuniso-Belge	200.000 francs belges
Convention Tuniso-Canadienne	3.000 dollars canadiens
Convention Tuniso-Italienne	7.000 dollars américains
Convention Tuniso-Norvégienne	25.000 couronnes norvégiennes
Convention Tuniso-Américaine	7.500 dollars américains
Convention Tuniso-Marocaine	20.000 dirhams marocains

[1] Rapportée par Monsieur Mabrouk MAALAOUI in Conventions de non double imposition et droit commun tunisien en matière d'IRPP et d'IS - Edition PriceWaterhouseCoopers, 1998, page 143.

Retenue au titre de l'IS : Les honoraires versés à des personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie sont, sauf régime plus favorable prévu par une convention internationale, soumis à une retenue libératoire au titre de l'impôt sur les sociétés au taux de 15% calculée sur le montant TVA comprise.

Quant aux redevances qui désignent notamment les rémunérations au titre des études techniques ou économiques et d'assistance technique, elles sont aussi soumises à une retenue à la source au taux de 15% sur leur montant taxe sur la valeur ajoutée comprise [1].

§ 2. Les commissions et courtages

TVA sur les commissions et courtages : Les commissions et courtages sont passibles de la TVA au taux de 18% qui doit faire l'objet d'une retenue à la source au taux de 100% lorsque le bénéficiaire ne dispose pas d'un établissement stable ou n'est pas établi en Tunisie.

Retenues au titre de l'IR et de l'IS : Qu'ils soient perçus par une personne physique ou une personne morale, les commissions et courtages, versés en raison d'opérations d'intermédiation effectuées en dehors de la Tunisie, sont passibles, sauf disposition plus favorable d'une convention fiscale internationale, d'une retenue à la source de 15% calculée sur le montant TVA comprise. A l'exception de la convention Tuniso-roumanie qui impose les commissions dans le pays de la source au taux de 4%, la plupart des conventions réservent l'imposition des commissions au pays de résidence.

§ 3. Les loyers

Pour les personnes physiques, on distingue entre les loyers non rattachés à une exploitation en Tunisie et les loyers rattachés à une exploitation commerciale ou non commerciale en Tunisie :

- Les loyers relevant de la catégorie des revenus fonciers et les loyers de fonds de commerce non rattachés à une exploitation en Tunisie sont ceux réalisés par une personne physique non résidente en Tunisie et n'y disposant pas d'une exploitation professionnelle.

Ils font l'objet d'une retenue à la source au taux de 15%.

Les loyers des immeubles appartenant à des personnes physiques non résidentes ne sont pas assujettis à la TVA. En revanche, les loyers des immeubles à usage commercial appartenant à des personnes morales sont passibles de la TVA au taux de 18%.

- Les loyers relevant d'une exploitation tunisienne : la retenue à la source de 15% ne s'applique pas aux personnes physiques non résidentes qui réalisent en Tunisie des loyers de fonds de commerce ou de propriétés bâties et non bâties faisant partie d'un actif professionnel d'une entreprise industrielle, commerciale ou non commerciale du fait qu'elles sont considérées comme établies en Tunisie. Les loyers qui leurs sont servis à ce titre font partie du résultat de leur exploitation tunisienne et sont soumis éventuellement à la retenue à la source au taux de 15% ou au taux de 5% si l'immeuble est un hôtel.

Quant aux personnes morales étrangères qui réalisent des revenus d'immeubles situés en Tunisie, la doctrine administrative les considère comme étant établies en Tunisie du fait de la détention de ces immeubles.

Elles sont par conséquent traitées comme toute entreprise établie en Tunisie et les loyers qu'elles réalisent sont soumis à une retenue à la source au taux de 15% ou au taux de 5% si l'immeuble est un hôtel. Lorsqu'il s'agit de loyers professionnels, ils sont aussi passibles de TVA au taux de 18%.

§ 4. Les rémunérations des artistes étrangers

Ces rémunérations sont passibles de la taxe sur les contrats conclus avec les artistes étrangers engagés pour animer les spectacles publics à caractère commercial à l'exception des contrats portant sur les spectacles à caractère culturel et agréés par le ministère de la culture.

La taxe est due au taux de 25% sur le montant total revenant à l'artiste y compris les avantages en nature.

---

1 À l'exception des redevances versées par les entreprises totalement exportatrices bénéficiaires de l'un des régimes d'incitations aux investissements.

En outre, sauf disposition plus favorable d'une convention fiscale, les rémunérations des artistes étrangers (chanteurs, musiciens, compositeurs, artistes de cinéma, de théâtre, etc...) sont soumises à une retenue à la source au taux de 15% au titre de l'impôt sur le revenu.

§ 5. Les sportifs

Sauf disposition plus favorable d'une convention fiscale, les rémunérations versées à des sportifs sont soumises à une retenue à la source au taux de 15% au titre de l'impôt sur le revenu.

Section 3. L'impôt sur la plus-value immobilière

§ 1. Les cessions d'immeubles faites par les personnes physiques étrangères

Les cessions d'immeubles faites par les personnes physiques non résidentes à des personnes et organismes soumis à l'obligation de retenue à la source sont soumises à une retenue à la source au taux de 2,5% du prix d'acquisition déclaré dans l'acte lorsque la cession de l'immeuble est soumise à l'impôt sur la plus-value immobilière.

L'impôt sur la plus-value immobilière sera dû au taux de 5% ou 10% selon que l'immeuble est détenu depuis plus ou moins de 10 ans sur la base d'une déclaration faite par le cédant.

Toutefois, la Note commune n° 11/96 précise que la retenue à la source ne s'applique pas aux cessions d'immeubles dont le résultat éventuel ne relève pas des revenus fonciers tels que les cessions d'immeubles faites par des personnes physiques non résidentes lorsque lesdits immeubles font partie d'un actif professionnel d'une entreprise que le cédant exploite en Tunisie.

Lorsque la cession de l'immeuble, dont le propriétaire est un non résident, est faite à un acquéreur non tenu d'effectuer la retenue à la source au taux de 2,5% du prix de cession, elle est, sauf les cas d'exonération, légalement soumise à l'impôt tunisien sur la base d'une déclaration du cédant. Dans ce cas, l'impôt sur la plus-value sera dû au taux de 5% ou de 10% selon que l'immeuble est détenu depuis plus ou moins 10 ans. Cet impôt sera dû sur la base de la différence entre le prix de cession et le coût d'acquisition indexé au taux de 10% par année de détention.

§ 2. Les cessions d'immeubles faites par des personnes morales étrangères

Toute personne morale étrangère possédant un immeuble en Tunisie est de ce fait établie en Tunisie.

Toutefois, l'impôt sur les sociétés dû par une personne morale étrangère sur la plus-value provenant de la cession d'immeubles sis en Tunisie ou des droits y relatifs ou de droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières et non rattachés à des établissements situés en Tunisie est déterminé par la différence entre le prix de cession de l'immeuble et son prix de revient ou d'acquisition.

Lorsque la cession de l'immeuble est faite au profit de l'Etat, les collectivités locales, les sociétés ou les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel, elle fait l'objet d'une retenue à la source au taux de 15% du prix de cession.

La personne morale étrangère peut opter pour le caractère libératoire de la retenue à la source de 15% sur le prix de cession comme elle peut opter pour la liquidation de l'IS au taux de 35% sur la plus-value déterminée par la différence entre le prix de cession et le coût de revient ou d'acquisition de l'immeuble cédé. Dans ce dernier cas, la retenue à la source, subie au taux de 15% sur le prix de cession, est imputable sur l'IS dû. Tout excédent peut faire l'objet de restitution sur demande de la personne morale intéressée.

Section 4. Retenue à la source au taux de 1,5%

Les marchés conclus par les établissements stables avec les personnes morales autres que publiques ou les personnes physiques soumises au régime réel ainsi que les sommes versées par l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics dont le montant est égal ou supérieur à 1000 D TTC sont passibles d'une retenue à la source au taux de 1,5%.

En revanche, lorsque le marché conclu avec des personnes morales autres que publiques ou les personnes physiques soumises au régime réel ou les sommes versées par l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics dont le montant est égal ou supérieur à 1,000 D TTC porte sur des prestations fournies par un fournisseur non résident et non établi en Tunisie, il donne lieu :

- à une retenue à la source à 100% du montant de la TVA.

- à une retenue à la source au taux de 15% s'il s'agit d'honoraires, de commissions, de courtages, de redevances ou de toutes autres prestations non commerciales sauf disposition plus favorable d'une convention de non double imposition.

Les marchés conclus par les établissements stables d'entreprises étrangères établies en Tunisie avec les personnes morales autres que publiques ou les personnes physiques soumises au régime réel ou les sommes versées par l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics aux personnes ayant un établissement stable en Tunisie sont passibles de la retenue à la source au taux de 1,5% ou à un taux plus élevé lorsque la prestation est passible d'une retenue à la source au taux de 5% ou de 15%.

En revanche, pour les marchés conclus avec les personnes morales autres que publiques ou les personnes physiques soumises au régime réel ou les sommes versées par l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics portant sur la fourniture de biens corporels par une entreprise non établie ni domiciliée en Tunisie, les bénéfices d'une telle opération n'étant pas soumis à l'impôt sur les bénéfices tunisien, ils se trouvent en dehors du champ d'application de la retenue à la source de 1,5%.

Section 5. Les travaux de construction, de montage ou les activités de surveillance et les associés des sociétés de personnes et assimilées

Les personnes physiques ou morales qui réalisent en Tunisie des travaux de construction, des opérations de montage ou des activités de surveillance s'y rattachant ainsi que les associés ou les membres non résidents des sociétés du personnes et assimilées dont la durée n'excède pas six mois sont soumises à l'IR ou à l'IS par voie de retenue à la source libératoire au taux suivants :

- 5% du montant brut des rémunérations pour les travaux de construction,

- 10% du montant brut des rémunérations pour les opérations de montage,

- 15% du montant brut des rémunérations pour les activités de surveillance ainsi que pour toutes les autres activités et services réalisés par les associés ou membres de sociétés de personnes ou assimilées.

Les personnes physiques ou les personnes morales concernées par la retenue à la source libératoire peuvent opter pour le paiement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés sur la base des revenus ou bénéfices nets réalisés au titre des travaux, opérations, activités et services susmentionnés. Les revenus ou bénéfices nets sont déterminés, dans ce cas, selon le régime réel.

L'option pour l'imposition sur la base des revenus ou bénéfices nets réalisés est exercée par voie d'une demande qui doit être déposée par les personnes concernées auprès du bureau du contrôle des impôts compétent lors du dépôt de la déclaration d'existence.

A défaut de production de la demande d'option visée par les services du contrôle fiscal, le débiteur des sommes est tenu d'effectuer la retenue à la source au taux de 5%, 10% ou 15% selon le cas.

En cas d'option pour le paiement de l'IR ou de l'IS sur la base des revenus ou bénéfices nets réalisés, et du non respect des obligations fiscales et comptables prévues par le code de l'IRPP et de l'IS, l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû ne peut être inférieur au montant de l'impôt caclulé sur la base de la retenue à la source libératoire prévue ci-dessus.

Section 6. Les redevances

Les redevances visées par le troisième tiret du deuxième § de l'article 3 du code de l'IRPP et de l'IS englobent deux catégories distinctes de rémunérations :

- Les redevances proprement dites (sous-section 1).

- Les locations d'équipement (sous-section 2).

Après avoir présenté le régime fiscal des redevances (sous-section 3), nous étudierons les redevances exonérées de retenue à la source (sous-section 4) et les conséquences de la prise en charge par l'entreprise tunisienne de l'impôt sur les redevances versées à un non résident (sous-section 5).

Sous-section 1. Les redevances proprement dites

Après avoir défini les redevances en droit interne (§1), nous examinerons la définition (ou plutôt les définitions) qui en sont faites dans les conventions de non double imposition (§2).

§ 1. Définition en droit interne

Aux termes du troisième tiret du deuxième § de l'article 3 du code de l'IRPP et de l'IS, relèvent des redevances au sens propre, les rémunérations au titre :

(1) Des droits d'auteur (création littéraire, artistique, scientifique, informatique, etc...).

(2) De l'usage, de la concession de l'usage ou de la cession d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle de plan, d'une formule ou d'un procédé de fabrication, y compris les films cinématographiques ou de télévision.

(3) Des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique : Il s'agit de la communication d'un savoir faire ou know-how c'est-à-dire des informations techniques non divulguées au public et qui sont nécessaires pour la production industrielle.

Selon Monsieur Mabrouk MAALAOUI [1] «le contrat de la communication d'informations ne comprend pas les contrats de prestations de services techniques où une personne s'oblige envers une autre à exécuter un travail déterminé à l'aide des connaissances usuelles de sa profession qui sont dues à un niveau d'instruction donné, voire même à une simple expérience (consultations données par un ingénieur, un avocat ou un expert-comptable, services après-vente)».

(4) Des études techniques ou économiques : Selon Monsieur Mabrouk MAALAOUI [2] «une étude technique ou économique est identifiée par un objet et des besoins généralement exprimés par un cahier de charges et suppose de la part de la personne qui l'exécute successivement une constatation, une analyse et une conclusion qui doivent être contenues dans un rapport qui devient la propriété exclusive de la personne qui la commande.

À ce titre, constituent des études techniques ou économiques :

- La conception des plans de construction de routes, de ponts, d'immeubles..., d'aménagement de zones, de pose, de conduites et d'installation de réseaux, les plans d'agencement et d'organisation du travail,...

- Les études de rentabilité des projets, de marketing,...».

§ 2. Définition fournie par les conventions de non double imposition

Selon les commentaires du modèle de la convention de l'OCDE, les redevances proviennent en général des biens ou droits relevant des différentes formes de propriété littéraire et artistique, des éléments de propriété intellectuelle ainsi que les informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. La définition s'applique aux rémunérations payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit qui y est mentionné, que ce droit ait fait ou non l'objet ou soit susceptible ou non de faire l'objet d'un dépôt ou d'une inscription publique. La définition comprend aussi bien les paiements faits en exécution d'un contrat de licence que les indemnités qu'une personne serait obligée de verser pour contrefaçon ou violation du droit.

Les droits de location pour la concession de films cinématographiques sont également traités comme des redevances, que ces films soient projetés dans des salles de spectacles ou à la télévision.

Les informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique vise la notion de "Know-how".

Sous-section 2. Les locations d'équipements

---

1 Selon Monsieur Mabrouk MAALAOUI, in Conventions fiscales et droit commun tunisien en matière d'IRPP et d'IS.

2 Op.cit.

Les redevances ou loyers payés à des non résidents en rémunération de l'usage ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial, agricole, portuaire ou scientifique sont imposables en Tunisie selon les règles de droit interne au taux de 15% du montant TVA comprise.

Néanmoins, certaines conventions classent de tels revenus dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et non dans la catégorie des redevances. D'autres conventions ne retiennent pour imposables dans le pays de la source que certaines catégories d'équipements parmi les différentes catégories retenues en droit commun.

Sous-section 3. Régime fiscal des redevances

Les redevances versées à des non résidents sont passibles en droit interne d'une retenue à la source libératoire de 15% du montant TVA comprise de la redevance [1].

Quant aux conventions fiscales, elles prévoient généralement des taux différenciés par nature de prestation ou de redevance. Ces taux différenciés varient d'une convention à une autre. Certaines prestations se trouvent même, en application de certaines conventions, affranchies de toute imposition en Tunisie.

C'est ainsi que certaines conventions n'incluent pas dans la définition du terme "redevances" l'assistance technique (convention Tuniso-Française) ou les études techniques (convention Tuniso-Belge) ce qui place lesdites prestations en dehors du champ d'imposition en Tunisie.

La conjugaison du droit interne avec les dispositions des conventions fiscales détermine le taux de la retenue à la source à opérer au titre des redevances (BODI, Texte DGI n° 92/41, Note commune n° 27-V : Conditions et tarifs d'imposition). Ainsi, le taux à appliquer est :

- celui prévu par la convention de non double imposition dans la mesure où ce taux est inférieur à 15%,
- et 15% dans le cas où le taux prévu par la convention y est supérieur.

Sous-section 4. Redevances exonérées

§ 1. Redevances payées par les entreprises totalement exportatrices

Le versement à une personne physique ou morale non établie ni domiciliée en Tunisie par une entreprise totalement exportatrice de l'une des rémunérations suivantes est exonéré d'impôt et par voie de conséquence de toute retenue à la source :

1- des droits d'auteur ;

2- de l'usage ou de la concession de l'usage ou de la cession d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé de fabrication, y compris les films cinématographiques et de télévision ;

3- de l'usage ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial, agricole, portuaire ou scientifique,

4- des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ;

5- des études techniques ou économiques, ou pour une assistance technique.

L'article 10 du code d'incitations aux investissements considère comme entreprises totalement exportatrices :

- les entreprises dont la production est destinée totalement à l'étranger, ou
- les entreprises dont les prestations de services sont réalisées totalement à l'étranger.

Le même article considère également comme entreprises totalement exportatrices :

- les entreprises travaillant exclusivement avec :
    - les entreprises dont la production est totalement destinée à l'étranger ou dont les prestations de services sont réalisées totalement à l'étranger ;

[1] À l'exception des rémunérations payées à des non-résidents par les entreprises totalement exportatrices bénéficiaires de l'un des régimes d'avantages fiscaux.

• les entreprises établies dans les parcs d'activités économiques prévues par la loi n° 92-81 du 3 août 1992 telle que modifiée par les lois subséquentes ;

• les organismes financiers et bancaires travaillant essentiellement avec les non résidents prévus par la loi n° 85-108 du 6 décembre 1985.

Sont aussi considérées comme entreprises totalement exportatrices :

- les sociétés de commerce international totalement exportatrices prévues par la loi n° 94-42 du 7 mars 1994 telle que modifiée et complétée par les lois subséquentes ;

- les entreprises établies dans les parcs d'activités économiques prévues par la loi n° 92-81 du 3 août 1992 telle que modifiée et complétée par les lois subséquentes.

Dans une prise de position (619) du 20 avril 2000, la DGELF a précisé que l'exonération des redevances payées par les entreprises totalement exportatrices s'applique abstraction faite des liens qui lient les deux parties.

§ 2. Redevances payées par les entreprises pétrolières à leur société mère

Aux termes de l'article 104 de la loi n° 99-93 du 17 août 1999 portant promulgation du code des hydrocarbures, les redevances payées par les sociétés de production et d'exploitation des hydrocarbures à leur société mère établie à l'étranger au titre des études et de l'assistance technique ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés et ne font pas l'objet de retenue à la source.

§ 3. Redevances payées en contrepartie de l'affrètement de navires ou d'aéronefs affectés au trafic international

Les redevances payées par les entreprises établies en Tunisie au profit d'autres entreprises non établies ni domiciliées en Tunisie au titre de l'affrètement de navires ou d'aéronefs exploités en trafic international sont exonérées d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés et sont, par conséquent, exonérées de retenue à la source.

On entend par trafic international, le transport de personnes ou de marchandises d'un point situé à l'étranger vers un point situé en Tunisie et vice-versa. En revanche, tout affrètement pour un trafic assuré entre deux points situés en Tunisie relève du trafic national et se trouve par conséquent exclu de l'exonération.

Sous-section 5. Caractère non déductible de l'impôt sur les redevances pris en charge par l'entreprise tunisienne

Aux termes du point 2 de l'article 14 du code de l'IRPP et de l'IS, ne sont pas déductibles pour la détermination de l'assiette imposable : les retenues à la source supportées aux lieu et place des personnes non résidentes ni établies en Tunisie au titre des rémunérations visées au troisième tiret du § 2 de l'article 3 dudit code que l'on qualifie usuellement de redevances.

Monsieur Mabrouk MAALAOUI [1] rapporte que «dans le cas d'une redevance financée et payée à partir de l'étranger par une personne ou un organisme non établi ni domicilié en Tunisie, l'administration fiscale a retenu (courrier n° 1165 du 22 octobre 1997) que lorsque le prêt contracté à l'étranger, le don..., prend en considération le coût global des services, y compris donc l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés, le bénéficiaire des services, en tant que débiteur réel des redevances, donnera l'ordre au débiteur établi à l'étranger de payer au fournisseur des services le montant des redevances net de la retenue à la source et de lui transférer cette dernière, à charge pour lui de la reverser au trésor et qu'en cas d'inobservation de cette procédure, l'impôt sera considéré comme étant à la charge du bénéficiaire des services».

Section 7. Les revenus de valeurs mobilières

On distinguera entre les dividendes et tantièmes, les jetons de présence et les rémunérations servies aux gérants majoritaires de SARL.

---

1 Selon Monsieur Mabrouk MAALAOUI, in Conventions fiscales et droit commun tunisien en matière d'IRPP et d'IS.

§ 1. Les dividendes et tantièmes (BODI - Texte DGI n° 92/41, Note commune n° 27)

Le terme "dividendes" désigne généralement les revenus provenant d'actions de capital ou de jouissance, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales assimilés aux revenus d'actions par la législation fiscale tunisienne.

Le droit d'imposition des dividendes revient au pays de la résidence du bénéficiaire. Toutefois, la plupart des conventions conclues par la Tunisie reconnaissent à la Tunisie le droit d'imposer les dividendes dans la mesure où la législation interne prévoit une telle imposition. Dans ce dernier cas, l'imposition a lieu soit au taux de droit commun, soit à un taux maximum fixé par chaque convention.

Compte tenu de l'exonération des distributions des bénéfices en Tunisie à partir du 1er janvier 1990, une telle clause conventionnelle n'a plus d'effet fiscal en ce qui concerne la Tunisie. De ce fait, les dividendes distribués par toute société établie en Tunisie à des non résidents sont exempts de toute imposition et par conséquent de toute retenue à la source. Il en est de même des plus-values sur les actions et parts sociales réalisées par les particuliers non résidents en Tunisie.

Les plus-values de cession des valeurs mobilières réalisées par les personnes physiques et les personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie et ne faisant pas partie de l'actif d'un établissement stable ou d'une base fixe, sont exonérés de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés.

Dans une prise de position (607) du 11 avril 2001, la DGELF a précisé que les dividendes ne sont exonérés que sous la double condition :

1- ils doivent être décidés par l'AGO ; et

2- ils doivent être distribués en fonction des parts revenant à chacun des associés.

§ 2. Les jetons de présence

Les jetons de présence sont passibles en droit interne d'une retenue à la source au taux de 20%. Ainsi, sauf disposition plus favorable d'une convention fiscale internationale, les jetons de présence versés à un non résident, personne physique ou morale, sont passibles d'une retenue à la source libératoire au taux de 20%.

§ 3. Rémunérations servies aux gérants majoritaires de SARL non résidents

Les rémunérations servies aux gérants majoritaires de SARL non résidents ni établis en Tunisie sont passibles d'une retenue à la source au taux de 15% de leur montant brut. La retenue à la source est dans ce cas libératoire de l'impôt sur le revenu.

Etant précisé, par ailleurs, que lesdites rémunérations restent non déductibles pour la détermination du bénéfice imposable de la société établie en Tunisie.

Section 8. Les revenus de capitaux mobiliers

Nous distinguerons entre les revenus de capitaux mobiliers exonérés (§ 1) et les revenus de capitaux mobiliers passibles d'une retenue à la source (§ 2).

§ 1. Les revenus de capitaux mobiliers exonérés

A) Les intérêts des dépôts et titres en devises ou en dinars convertibles payés aux personnes physiques

Aux termes de l'alinéa 8 de l'article 38 du code de l'IRPP et de l'IS, les intérêts de dépôts et de titres en devises ou en dinars convertibles versés aux personnes physiques sont exonérés d'impôt sur le revenu et sont de ce fait exempts de toute retenue à la source.

B) Les intérêts des dépôts et titres en devises ou en dinars convertibles payés aux personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie

Les **personnes morales étrangères non établies ni domiciliées en Tunisie** ne sont pas imposables au titre des prêts et titres en devises ou en dinars convertibles (article 45.II du code de l'IRPP et de l'IS) et de ce fait, lesdits intérêts ne sont passibles d'aucune retenue à la source.

§ 2. Les revenus de capitaux mobiliers soumis à la retenue à la source

A) Intérêts revenant aux établissements tunisiens des sociétés étrangères

Les intérêts exonérés de tout impôt tunisien sont ceux des dépôts et titres en devises ou en dinars convertibles quelqu'en soit le bénéficiaire.

En revanche, les intérêts de capitaux mobiliers en dinars revenant aux établissements tunisiens des entreprises étrangères constituent des revenus qui sont imputables à ces établissements et sont de ce fait soumis au régime fiscal de droit commun dont notamment la retenue à la source aux taux prévus par la législation interne.

B) Intérêts des autres capitaux mobiliers

Les intérêts autres que ceux des **dépôts** et **titres** en devises ou en dinars convertibles versés aux personnes physiques non résidentes ainsi qu'aux personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie sont passibles de la retenue au taux de 20% sous réserve de dispositions plus favorables des conventions fiscales internationales.

Néanmoins, aux termes du point e du § I de l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS, le taux de droit commun de la retenue à la source n'est que de 2,5% au titre des intérêts **des prêts payés aux établissements bancaires** non établis en Tunisie.